

Sirküler No: 022

İstanbul, 13 Şubat 2017

Konu: KOBİ birleşmelerinde indirimli KV ve TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinde istisna uygulaması hakkında açıklamalar yapıldı.

Özet: 11 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 12 seri numaralı KV Genel Tebliği ile; KOBİ birleşmelerinde ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası uygulaması hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların 27 Ocak 2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden doğan kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında birleşen, sanayi sicil belgesi sahibi ve fiilen üretim faaliyetiyle işigal eden küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) kazançlarına geçici süreyle indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. İndirimli oran; devrolan KOBİ'nin sadece birleşme tarihine kadar olan kazancına, devralan KOBİ'nin ise birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi de dahil olmak üzere 3 yıllık kazancına uygulanacaktır. İndirim oranı % 75'i geçmemek üzere Bakanlar Kurulu'nca belirlenecektir.

Buna göre KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinde yer alan devir şartlarını taşıması,
- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işigal eden kurumlardan olması,

şarttır.

Hatırlanacağı üzere, 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile vergi mevzuatında bazı değişiklikler yapılmıştı. Söz konusu değişikliklere ilişkin açıklamalarımız 27 Ocak 2017 tarihli ve 009 numaralı sirkülerimizle sizlere duyurulmuştu.

11 Şubat 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 12 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği'nde ise Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu'nda 6770 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklere ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

1. TUGS'a kayıtlı gemilerin satışından sağlanan kazançla ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası

6770 sayılı Kanun'la 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) Kanunu'nun 12. maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır.

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

Ancak, bu Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır." hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu kapsamda, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği **27 Ocak 2017 tarihinden itibaren** bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir.

Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

6770 sayılı Kanun (Md. 29) ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı" başlıklı 32. maddesine aşağıdaki 5. fıkra eklenerek "KOBİ birleşmeleri"nde indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

"(5) 19'ncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

12 seri numaralı KV Genel Tebliği'nde bu hükmün uygulanmasına ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

a. KOBİ tanımı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ);

- Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve
- Aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31/12/2016 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000.- TL olup 2016 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.

(A) Ltd. Şti.'nin 2016 hesap dönemine ilişkin yıllık ortalama çalışan sayısı ($2.892 / 12 = 241$) 250'nin altında olduğundan ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançosunun aktif toplamı her ne kadar kırk milyon Türk Lirasının üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı kırk milyon Türk Lirasını aşmadığından, 2017 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanununun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulamasında KOBİ niteliğini haiz bulunmaktadır.

Bir kurum, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları ve net aktif toplamının her ikisi de 40 milyon TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

b. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları

KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,
- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması,

şarttır.

- **Birleşmenin, Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması**

Birleşme, KOBİ'lerin Kanun'un 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, Kanun'un 32. maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanabilmesi için birleşmenin, 1 seri numaralı KV Genel Tebliği'nin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

- **Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması**

Birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır. Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

- **Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması**

Kanun hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştigal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan KOBİ'ler, diğer şartları taşısalar dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

c. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması

Yukarıdaki şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 1/8/2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

- a) (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2017-1/8/2017 kıst döneminde ve
- b) (B) A.Ş.'nin de;
 - 1/1/2017-31/12/2017 hesap döneminde,
 - 1/1/2018-31/12/2018 hesap döneminde,
 - 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanun'un 32. maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Saygılarımızla.

Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Erdal Çalikoğlu

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 51 79 numaralı telefondan M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.